



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.729784/2021-49
ACÓRDÃO	2002-009.975 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERGIO DE OLIVEIRA GABRIEL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

PAGAMENTOS A PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DIRETOR É SÓCIO. CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO INDIRETA DE CONTRIBUINTE PESSOA FÍSICA.

É procedente o lançamento de ofício quando comprovado nos autos que a empresa se utilizou do artifício simulatório consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoa física (diretor), conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de serviços prestados por pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Souza Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Souza Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, referente aos exercícios 2018 e 2019.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 225/248), extrai-se:

As informações prestadas pelo fiscalizado revelam que a empresa HILEIA IND. DE PRODUTOS ALIMENTICIOS S/A tem efetuado pagamentos a empresa SO Gabriel Consultoria Eireli, cnpj: 24.093.389/0001-25 e esses valores tem sido repassados para o fiscalizado como lucros e dividendos. Esse procedimento ocorreu de maneira similar com os 3 (três) diretores da empresa Hileia.

Na Ata de Reunião do Conselho de Administração, realizada em 29/04/2015 e registrada em 12/05/2015 na Junta Comercial do Estado do Pará (JUCEPA), sob nº 20000433062, consta a reeleição dos membros da Diretoria, para um novo mandato, com vigência de 3 (três) anos, de 29 de abril de 2015 a 29 de abril de 2018, conforme relação abaixo

(...)

Analisando a tabela acima, combinada com a documentação obtida através da presente fiscalização, fica evidente a utilização de empresas constituídas com características de prestadoras de serviços, mas que visam descaracterizar a relação de emprego, usando a PJ formada em substituição ao contrato de trabalho.

O contrato de prestação de serviço com a empresa Hileia fornecido pelo fiscalizado apresenta assinatura datada de 10/02/2016, data muito próxima a constituição da empresa que ocorreu em 02/02/2016. Trata-se de contrato com o objeto de prestar serviços de consultoria empresarial, compreendendo a elaboração de diagnóstico comercial e operacional, levantamento de dados internos e de mercado.

O contrato tem prazo indeterminado e o valor pactuado é de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) mensais.

Analisando os contratos de prestação de serviço das 3 empresas formadas pelos diretores da empresa Hileia, notamos que o valor, as testemunhas que assinam os contratos (Gisele Brígida da Silva e Valéria Soeiro da Silva) e data de assinatura

(10/02/2016), são as mesmas e, como vimos anteriormente, todas as empresas foram constituídas no dia 01/02/2016.

Todas as notas fiscais emitidas possuem HONORÁRIOS DA DIRETORIA como descrição dos serviços prestados e, como e-mail: contabilidade@hileia.com.br. A própria informação de que o valor pago refere-se a honorários demonstra a natureza remuneratória do pagamento e evidencia que o vínculo real da empresa Hileia é com o sr. Sergio e não com uma empresa prestadora de serviços. Neste sentido, até 04/2018 as notas foram contabilizadas como HONORÁRIOS DA DIRETORIA.

Na ECF de 2015, a empresa declarou em Y001 – informações gerais, o fiscalizado na ficha y600- identificação e remuneração de sócios, titulares, dirigentes e conselheiros como diretor com vínculo empregatício, posteriormente foi constituída a empresa SO Gabriel Consultoria Eireli, cnpj: 24.093.389/0001-25 e então, em 2017 e 2018, o sr. SERGIO DE OLIVEIRA GABRIEL passou a ser informado na mesma ficha y600 como diretor sem vínculo empregatício, demonstrando, que a empresa foi criada com a finalidade de se interpor reduzindo tributo da empresa Hileia e do fiscalizado.

A conduta fiscal elusiva consiste em um ato ou negócio aparentemente lícito, porém efetivado mediante a utilização de um poder normativo contrário ao ordenamento, tendo como único objetivo a economia de tributos.

(...)

Com base no princípio da verdade material, os vínculos empregatícios dos prestadores de serviço das pessoas jurídicas contratadas foram considerados diretamente com a empresa contratante/tomadora: HILÉIA INDÚSTRIAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A.

Os fatos comprovam que o contrato foi firmado com o fito de simular verdadeiro vínculo de emprego, dessa forma, são tratados pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) com base nos artigos 9º e 444, transcritos a seguir:

(...)

Por todo o exposto, está sendo constituído na pessoa física SERGIO DE OLIVEIRA GABRIEL, CPF: xxx.xxx.642-53, crédito tributário oriundo do lançamento de imposto de renda pessoa física, incidente sobre os honorários recebidos pelo exercício da função de diretor.

Após análise da impugnação, foi proferido Acórdão nº 101-023.487 - 13ª TURMA da DRJ01 de e-fls. 330/343, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 352/382), inovando acerca da possibilidade de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica e, em relação as demais razões, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

Considerando que a validade do ato administrativo é diretamente dependente da validade dos motivos que lhe dão origem, forçoso concluir que o ato ora questionado, carecendo de motivos válidos nos termos da legislação, deve ser cancelado.

Tendo em vista que o Agente Fiscal não se desincumbiu do ônus de determinar a matéria tributária, conforme requer o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, nulo é o lançamento em decorrência também do cerceamento do direito de defesa.

Portanto, considerando que a validade do ato administrativo é dependente da validade dos motivos que lhe dão origem, forçoso concluir que o ato ora questionado, carecendo de motivos válidos, deve ser cancelado.

Contrariamente às alegações suscitadas pela Autoridade Fiscal, a exigência do "IRPF" deve ser afastada de plano, porquanto não houve a comprovação inequívoca da ocorrência do seu fato gerador, mediante a dissimulação dos negócios jurídicos firmados entre a empresa do Impugnante e a Hileia S.A

Os contratos de prestação de serviços de consultoria empresariais foram realizados por meio de terceirização lícita, com a estrita observância aos requisitos previstos em lei, de maneira que a desconsideração da personalidade jurídica das empresas formalmente regulares, levada a efeito pela Fiscalização supostamente com fulcro nos arts. 116, parágrafo único e 149, VII do CTN, não pode ser mantida.

Com a superação parcial da Súmula 331/TST, passou a prevalecer a possibilidade de terceirização de quaisquer atividades empresariais, desde que observados os requisitos legais para tanto.

O dispositivo legal é claro no sentido de que, na hipótese de constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais – os quais se enquadram os serviços de consultoria –, há, para fins fiscais e previdenciários, sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Não se pode qualificar como ilícita a adoção de um caminho permitido pela legislação, ainda que a opção por tal caminho tenha por objetivo a economia no pagamento de tributos.

A ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN foi objeto de apreciação recente pelo CARF, que entendeu que a suposta falta de propósito negocial que justificaria a desconsideração dos negócios jurídicos, esbarra na própria inexistência de uma norma antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

O fato de o Impugnante, titular da empresa prestadora dos serviços, ter sido investido no cargo de diretor estatutário da Hiléia S.A. não tem o condão de evidenciar eventual relação empregatícia com esta empresa, tampouco deturpar a natureza jurídica da empresa constituída pelo Impugnante.

Para que o Impugnante, na condição de titular da SO GABRIEL CONSULTORIA EIRELI, pudesse realizar a consultoria empresarial pela qual foi contratado, era legalmente obrigado a atuar como diretor estatutário da Hiléia S.A., o que não autoriza, de forma alguma, presumir que estar-se-ia atuando através de interpostas pessoas jurídicas.

Inexistindo qualquer elemento robusto de prova que demonstre a prática das infrações que deram ao presente lançamento, deixa a motivação do presente Auto de Infração ao exclusivo juízo pessoal da equipe fiscal, baseada em meras insinuações, em total desrespeito ao art. 116, parágrafo único do CTN.

Ante o exposto, a exigência de “IRPF” em questão deve ser integralmente cancelada, visto que a Autoridade Fiscal não logrou êxito em infirmar a regularidade da pessoa jurídica constituída pelo Impugnante, além da demonstração cabal da licitude da terceirização dos contratos firmados entre sua empresa e a Hiléia S.A.

Incabível falar-se em hipótese de fraude, sonegação e/ou conluio em tais condutas. Tal assertiva, por si só, já é suficiente a afastar a presunção de conduta dolosa a qual a Ilma. Fiscalização alega ter sido levada a efeito pelo Impugnante.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço parcialmente.

DELIMINATAÇÃO DA LIDE

Da Preclusão

Na impugnação, o contribuinte apresenta a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, questiona o fato gerador (a desconsideração do ato jurídico), além da impossibilidade da aplicação da multa qualificada. Observa-se da peça inaugural que o contribuinte nada argumenta acerca do abatimento/compensação do imposto pago pela PJ.

O recurso apresentou inovação ao pugnar pela possibilidade de abatimento dos impostos pagos pela pessoa jurídica o qual é sócio.

Nos termos da legislação processual tributária, esses argumentos recursais se encontram fulminados pela preclusão, uma vez que não foram suscitados por ocasião da

apresentação da impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, senão vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nessa toada, não merece análise de mérito a matéria suscitada em sede de recurso voluntário, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação, motivo pelo qual trataremos das alegações trazidas na defesa inaugural e repetidas no recurso.

PRELIMINAR

Da Nulidade – Ausência de Fundamentação – Cerceamento do Direito de Defesa

O recorrente argui a nulidade do lançamento, por entender que não há clareza na motivação do lançamento e, em razão disto, entendendo que a validade do ato administrativo seria dependente da validade dos motivos que lhe dão origem, concluiu que carecendo de motivos válidos o lançamento deve ser cancelado.

Alega também que o Agente Fiscal não se desincumbiu do ônus de determinar a matéria tributária, resultando na nulidade do lançamento, em decorrência do cerceamento do direito de defesa.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, “Relatório de Fiscalização”, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos se encontram maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O detalhamento da ação fiscal, os fatos que consolidaram as apurações desenvolvidas e a infração constatada, são itens plenamente identificáveis no referido lançamento.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Da Omissão de Rendimentos – Reclassificação

De acordo com o Relatório de Fiscalização (fl. 03/11), com base no princípio da verdade material, os vínculos empregatícios dos prestadores de serviço das pessoas jurídicas contratadas foram considerados diretamente com a empresa contratante/tomadora: HILÉIA INDÚSTRIAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A.

Por seu turno, em apertada síntese, o recorrente afirma que os contratos de prestação de serviços de consultoria empresariais foram realizados por meio de terceirização

lícita, com a estrita observância aos requisitos previstos em lei, de maneira que a desconconsideração da personalidade jurídica das empresas formalmente regulares não pode ser mantida.

Alegou, ainda, que não poderia a Autoridade Fiscal requalificar os negócios jurídicos cíveis/comerciais firmados entre a empresa de titularidade do Impugnante e a Hiléia S.A., considerando-as remunerações decorrentes de vínculo empregatício e, conseqüentemente, fatos geradores de IRPF.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários:

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. **É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica**, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister.

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços atividade econômica cujo objeto é uma obrigação de fazer por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a

contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um '*facere*' pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Cumprir destacar que, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, houve uma ampliação do conceito de terceirização, alterando também o art. 4-Aº, da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, nos casos de prestação de serviço, conforme transcrição *in verbis*:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

Já o artigo 4º-A, §2º, da Lei 6.019/74 estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Com isso, antes da promulgação da lei de terceirização, prevalecia a orientação do TST, fixada na Súmula 331 que proibia a terceirização, salvo de serviços de vigilância, conservação e limpeza e de serviços ligados à atividade-meio, sem pessoalidade ou subordinação direta.

O entendimento que prevalecia até então, de forma resumida, era da impossibilidade da terceirização da atividade fim.

Conforme a deliberação do STF sobre o tema, na ADC nº 66/DF, foi reconhecida a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas, entendendo também ser possível aplicar à interpretação do caso concreto, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas.

Portanto, após a decisão do STF, de forma definitiva, cabe a esse colegiado se adequar e afastar a interpretação da fiscalização de que a prática da criação de pessoa jurídica para prestar serviço não é por si só uma forma irregular no atual ordenamento jurídico brasileiro no que tange à ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para as atividades fins.

Com isso, é possível concluir que o instituto em questão tem passado por reformulações evolutivas na interpretação de sua aplicação, especialmente na Justiça do Trabalho, onde tem sido comum o afastamento de vínculos empregatícios de pessoas jurídicas criadas por pessoas físicas que possuem alta qualificação. São os chamados **hipersuficientes**. Estes também estão descritos pelo 444, parágrafo único, da CLT, onde, nos termos do art. 611-A da CLT, possui maior flexibilidade para negociar os termos da sua atividade laboral, e que já naquela esfera tem tido tratamento trabalhista diferenciado, conforme assim é assim descreve:

Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o caput deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

Neste contexto, observa-se que indivíduos com graduação, especialização e alta demanda no mercado, tendem a criar uma pessoa jurídica para prestar serviços a terceiros, mesmo que o contrato seja por um período maior de duração, podendo superar o exercício a que foi contratado. Nesses casos, como o que se encontra da presente autuação, o trabalhador hipersuficiente tende a ter maior liberdade para negociar os termos de seu contrato ou na execução deste, e, se insatisfeito, é altamente provável que o mercado ofereça outras oportunidades.

Assim, a liberdade contratual é observada por ambas as partes. Isso difere da situação de profissionais sem graduação ou especialização, que, ao recusarem os termos contratuais, prova mente irão encontrar dificuldades em se recolocar no mercado. E nesse contexto as leis trabalhistas tendem a ter uma proteção muito maior a esse trabalhador. Nesse cenário, pode-se, a depender do caso, concluir que há uma possível simulação ou fraude, onde a liberdade de contratar é reduzida por uma das partes, e os termos de trabalho são mais rígidos em função de diversos fatores, como a necessidade de manter o emprego e a estabilidade financeira. Aqui, o empregado tende a ter um poder de negociação muito menor, em razão de ter uma mão-de-obra facilmente substituível. Ainda que possa existir alguma liberdade contratual, as tratativas negociais serão fatores determinantes para o trabalhador manter-se no emprego, frente ao fator da “necessidade financeira” para subsistência sua e de sua família.

Por outro lado, para o profissional “hipersuficiente”, com alta qualificação, que cria uma pessoa jurídica para prestar serviços, existem elementos típicos de uma estrutura de empresa, a exemplo do fator “risco”, inerente a qualquer empresa, e este elemento também está presente nessa modalidade da prestação de serviço. Inclusive, em caso de demissão, ele não terá direito ao seguro-desemprego ou a benefícios do regime celetista, sendo necessário buscar novos contratos de prestação de serviço. Sua busca por estes é constante. No entanto, esse risco é atenuado pela sua alta qualificação, o que facilita sua rápida recolocação no mercado de trabalho.

Feitos esses esclarecimentos, para uma perfeita caracterização dos elementos que levaram ao lançamento, se faz necessário destacar os fatos apurados pela autoridade fiscal, com a transcrição dos mais relevantes:

Na Ata de Reunião do Conselho de Administração, realizada em 29/04/2015 e registrada em 12/05/2015 na Junta Comercial do Estado do Pará (JUCEPA), sob nº 20000433062, consta a reeleição dos membros da Diretoria, para um novo mandato, com vigência de 3 (três) anos, de 29 de abril de 2015 a 29 de abril de 2018, sendo que o Sr. Sérgio de Oliveira Gabriel foi eleito para o cargo de Diretor Industrial.

Ata de Reunião do Conselho de Administração, realizada em 07/03/2018 e registrada no dia 25/04/2018 na JUCEPA sob nº 20000561370, registrou novo mandato dos membros da Diretoria, com vigência de 3 (três) anos, de 29 de abril de 2018 a 29 de abril de 2020, com a manutenção de todos os diretores.

Em 01/02/2016 houve a constituição de três empresas de “consultoria”, cada uma delas de titularidade dos Diretores da empresa Hileia, o que demonstra um procedimento idêntico, destinado a proporcionar o recebimento da remuneração destes por meio de uma empresa de prestação de serviços, entretanto, mantendo o mesmo vínculo de gestão e administração com a empresa HILEIA INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS S/A.

As empresas individuais foram constituídas na mesma data: 01/02/2016, possuem o mesmo CNAE PRINCIPAL e endereço eletrônico, sendo que este último é o mesmo da contabilidade da HILÉIA.

O endereço da empresa SO Gabriel Consultoria Eireli é coincidente com o endereço constante no cadastro CNPJ da filial da empresa Hileia Ind. De Produtos Alimentícios SA (Av. Augusto Montenegro, 1230 – Parque Verde, Belém – PA, 66635-110).

O contrato de prestação de serviços, firmado entre a empresa do fiscalizado e a empresa Hileia, apresenta assinatura datada de 10/02/2016, data muito próxima a da constituição da empresa, que ocorreu em 02/02/2016. Trata-se de contrato com o objeto de prestação de serviços de consultoria empresarial, compreendendo a elaboração de diagnóstico comercial e operacional, levantamento de dados internos e de mercado. O contrato tem prazo indeterminado e o valor pactuado é de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) mensais.

Analisando o contrato de prestação de serviço das 3 empresas formadas pelos diretores da empresa Hileia, notamos que o valor, as testemunhas que assinam os contratos (Gisele Brígida da Silva e Valéria Soeiro da Silva) e data de assinatura (10/02/2016), são as mesmas.

Todas as notas fiscais emitidas possuem “HONORÁRIOS DA DIRETORIA” como descrição dos serviços prestados e, como e-mail: contabilidade@hileia.com.br. A empresa prestadora de serviço nunca possuiu empregados desde sua criação e sua única contratante é a empresa Hileia.

Na contabilidade de 2015 da empresa Hileia constou o fiscalizado, na ficha y600-identificação e remuneração de sócios, titulares, dirigentes e conselheiros, como diretor com vínculo empregatício; após a constituição da empresa SO Gabriel Consultoria Eireli o sr. SERGIO DE OLIVEIRA GABRIEL passou a ser informado na mesma ficha y600 como diretor sem vínculo empregatício, demonstrando que a referida empresa foi criada com a finalidade de se interpor, reduzindo tributos da empresa Hileia e do fiscalizado.

Apesar de intimada, a empresa SO Gabriel Consultoria Eireli não comprovou a realização de quaisquer serviços de consultoria ou assessoria, que tenham sido efetivamente prestados para a empresa Hileia.

Minha impressão é que o conjunto probatório juntado pelo Fisco é robusto, consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente o Recorrente a empresa tomadora de serviços, atestando a sua condição de segurado empregado.

Pautado nas provas articuladas por ambas as partes, o convencimento quanto à vinculação decorre não só do conjunto fático-probatório carreado pela fiscalização, mas também pela linha argumentativa utilizada para contrapor a acusação fiscal, pela qual a Recorrente faz considerações genéricas, sem refutar concreta e efetivamente os fatos, os nomes, os números e os documentos colhidos pela fiscalização ao longo do procedimento de auditoria.

Vale ressaltar ainda que, conforme consta na ata da reunião do Conselho de Administração (fls. 123), **o Recorrente é Diretor Industrial da empresa HILEIA INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS S/A.**

Neste sentido, no contrato de prestação de serviços firmado entre a empresa Hileia e a empresa SO Gabriel consta como objeto a “prestação de serviços de consultoria empresarial, compreendendo a elaboração de diagnóstico Industrial e operacional, levantamento de dados internos e de mercado”, **atividades estas que são típicas às funções de um Diretor industrial, sendo necessário enfatizar que o referido diretor era o próprio autuado.**

É imperativo sublinhar que o autuado em nenhum momento logrou comprovar quais foram os serviços de consultoria que a empresa SO Gabriel teria prestado para a empresa Hileia, muito pelo contrário, tendo em vista que com fundamento em tudo que foi relatado, restou mais do que demonstrado que o efetivo prestador de serviços foi o próprio contribuinte e não a sua empresa SO Gabriel.

Verifica-se, portanto, que o lançamento em exame não se baseou em mera presunção, mas em uma conjugação de fatos, devidamente motivada e demonstrada pela fiscalização, a justificar a desconsideração do negócio jurídico, de mera aparência legal.

Portanto, deve ser mantido incólume o lançamento.

Da Multa Qualificada

O Recorrente afirma que não restaram caracterizadas as circunstâncias capazes de ensejar a qualificação da multa de ofício.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - **Fraude** é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto,

sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

No mesmo sentido, especificamente em relação a presunção de omissão de rendimentos, foi editada a Súmula CARF nº 25, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Em que pese este Conselheiro ter o entendimento de que a simples caracterização como segurado empregado, por si só, não tem o condão de ensejar a qualificação da multa, devendo haver a devida comprovação das condutas, os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista no artigo mencionado, uma vez que o sujeito passivo, de fato, simulou situação inexistente, ao qual sabidamente não fazia *jus*.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta dolosa com o fito de escapar da tributação, vejamos:

Os fatos relatados e a documentação juntada pela fiscalização no decorrer do procedimento fiscal, possibilitam enquadrar como ação dolosa, intencional e consciente a simulação da existência de empresas fictícias, constituídas com o intuito de impedir o conhecimento pelo Fisco dos rendimentos tributários obtidos pelo sr. SERGIO DE OLIVEIRA GABRIEL, CPF: xxx.168.642-53 pelo exercício da atividade de diretoria na empresa HILÉIA INDÚSTRIAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A.

(...)

Os fatos relatados e a documentação juntada pela fiscalização no decorrer do procedimento fiscal possibilitam enquadrar como ação dolosa, intencional e consciente a simulação da existência de empresas fictícias, constituídas com o intuito de impedir o conhecimento pelo Fisco dos tributos incidentes sobre a remuneração auferida durante o mês pelo sr. SERGIO DE OLIVEIRA GABRIEL ao exercer a função de diretoria na empresa HILÉIA INDÚSTRIAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A.

A ação ou omissão dolosa alude à prática de negócios mediante o emprego de artifícios, estando presentes nas circunstâncias do caso em concreto o conhecimento do ilícito e a intenção dolosa do contribuinte, ações caracterizadas pela prática da simulação para usufruir de forma indevida do sistema tributário.

No caso da interposição artificial de pessoas jurídicas, criadas por diretores não empregados, o dolo está presente desde a constituição das empresas individuais, até a elaboração e assinatura dos contratos de prestação de serviços, tendo os próprios diretores alternando-se como representantes da empresa contratante/tomadora diante das empresas contratadas, de suas propriedades.

Os fatos demonstram que as características essenciais do fato gerador foram modificados, uma vez que os montantes das contribuições devidas foram suprimidos mediante a utilização de empresas individuais, criadas pelos diretores, para que estes recebessem suas remunerações por meio de pessoa jurídica e, assim, a empresa na qual são diretores, deixou de pagar a contribuição patronal correspondente e, os diretores, além de não sofrerem o desconto da contribuição do segurado, deixaram de ser tributados pelo Imposto de Renda como pessoa física, materializando-se as hipóteses de sonegação e de fraude previstas no arts 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A interposição de pessoas jurídicas, constituídas pelos diretores estatutários da empresa contratante, com o intuito de prestarem serviços que pela sua natureza são atribuições inerentes a pessoas físicas nas áreas de atuação dos diretores na empresa tomadora, o fato dos diretores se alternarem como representantes da empresa contratante quando da assinatura do contrato com as empresas prestadoras, de suas propriedades, evitando a representação das duas partes envolvidas, como também, o fato do contador da Hileia ser o mesmo das empresas prestadoras, visam claramente os efeitos referidos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 configurando a ocorrência, em tese, de crime de conluio previsto no art. 73 da mesma Lei.

(...)

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental.

No caso sob análise não se identifica planejamento tributário, mas sim a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. O Recorrente não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. No caso retratado, a aparência de licitude não se coaduna a realidade, encoberta no plano formal, típica da simulação.

O dolo necessário e suficiente ao intuito de fraude restou caracterizado pela fiscalização a partir da demonstração da artificialidade presente na formalização da atividade desenvolvida como sendo desempenhada por empresas distintas.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade Benigna (Multa Qualificada)

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

[...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa